

ניכוי מס במקור

איתן אסנפי, עו"ד (רו"ח)

ASNAFY LAW OFFICES

Eitan Asnafy Advocate (CPA) | איתן אסנפי עו"ד ורו"ח

אין באמור במצגת זו כדי לגבש חוות דעת משפטית או ייעוץ משפטי. יש להצטייד בחוות דעת משפטית ספציפית בטרם נקיטת צעדים משפטיים או אחרים בסוגיות הנדונות במצגת זו

עקרונות

- אמצעי **לגביית מס**, אך אינו יוצר חבות עצמאית במס
- לא בכדי סעיפים 164 ו-170 תחת חלק י' ("**תשלומים וגבייה**")
- גביית מס:
- **זולה** (חישוב המס והניכוי ע"י המשלם מבלי להטריח את מנגנוני המדינה)
- **נוחה** (pay as you earn; המדינה נוטלת חלקה בד בד עם תשלום ההכנסה)
- **יעילה** (סיכוני השתמטות נמוכים, עיכוב אפסי בגבייה, מניעת חיכוכים)
- חבות **עצמאית** שסנקציה פלילית בצדה (המנכה כמתווך בכפייה)
- תשלום **על חשבון** המיסים (כולל מקדמות) (ס' 165, 177 (א))

עקרונות (המשך)

- ניכוי **מהכנסה בלבד** ולא מכל תשלום אחר
- זכות הקניין – לשם הניכוי נדרשת הוראת חיוב **מפורשת**
- "על מנת שתוגשם התכלית של גביית מס יעילה, **יש לשאוף שהניכוי במקור יהא תואם ככל הניתן לחבות המהותית במס** שכן באופן זה מצליחים שלטונות המס לשחרר עצמם מטיפול בתיקים שלגביהם מיצה הניכוי במקור את חובת תשלום המס" (ע"א 8357/03 ממ"י נ' בנק דיסקונט)

עקרונות (המשך)

האתגר / הביקורת על הדין המצוי:

זכות הקניין של מפיק ההכנסה (מקבל התשלום) עלולה להיפגע החובה העצמאית לנכות מס במקור המוטלת על המשלם (גם הבנק), **מנותקת** מהאינטרס הכלכלי הישיר של מפיק ההכנסה למעביר התשלום (גם הבנק) אין אינטרס להגן על זכותו של מפיק ההכנסה לפיה ינוכה ממנו אך המס "התואם לחבותו המהותית" הוא יעדיף לנכות בכל מקרה ובשיעור הגבוה, ולהימנע מכל סיכון שבסנקציות האזרחיות והפליליות שעלולות להיות מושתות עליו

עקרונות (המשך)

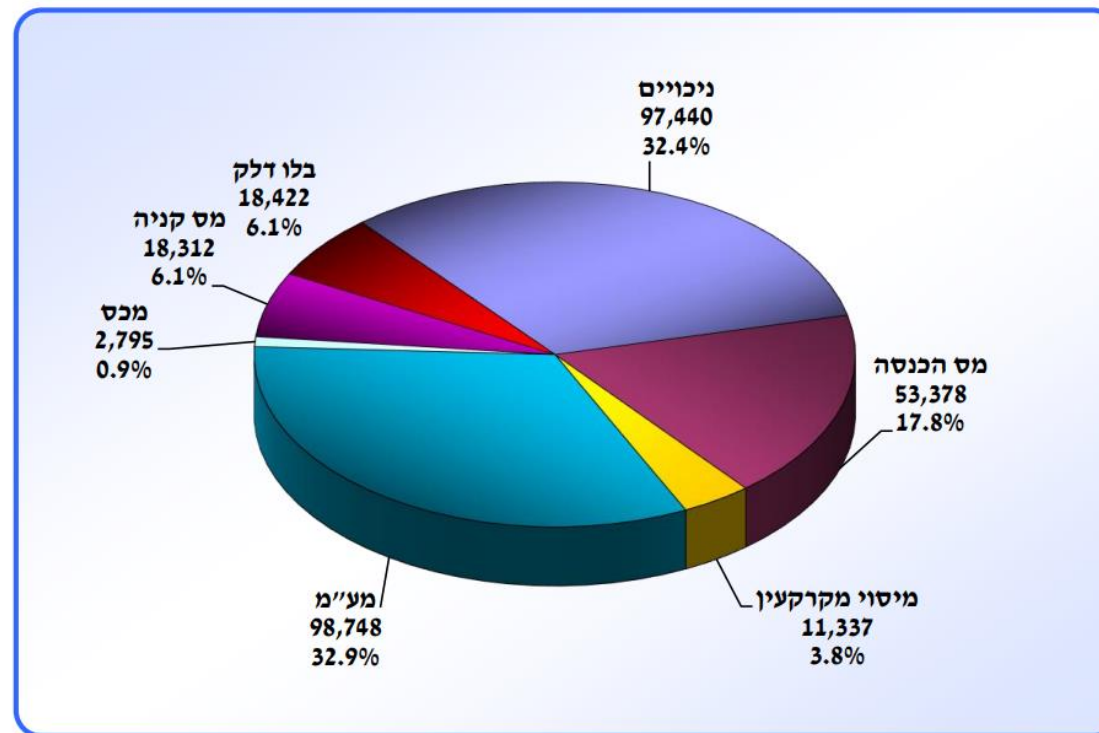
פתרון אפשרי:

במקרים המתאימים (למשל בתשלומים לתושבי חוץ) יש לשקול להסתפק בהצהרת מפיק ההכנסה, כדי להסיר את חרב הסנקציות מהמשלם

המסלול הירוק שפרסמה רשות המסים ביחס להשקעות של תושבי ישראל בחו"ל הנה צעד בכיוון זה

עקרונות (המשך)

7. התפלגות הכנסות ממסים לשנת 2018
הכנסות ממסים בשנת 2018: 299.7 מילארדי ₪ (לא כולל אגרות)
(לפי סוגי מס, במילארדי ₪)



עקרונות (המשך)

- סדר עבודה **היררכי**:

א- אישור פרטני בכתב מפקיד השומה

ב- הכנסות המפורטות בגוף **סעיף 164** לפקודת מס הכנסה

ג- הכנסות שקבע שר האוצר **בצווים הספציפיים** (מכוח סעיף 164)

ד- ההכנסות בצו קביעת תשלומים בעד **שירותים ונכסים** (מכוח סעיף 164)

ה- ניכוי מתושב חוץ לפי **סעיף 170** לפקודת מס הכנסה

- סעיף 164 (157 מילים ברצף):

סעיף 164

"כל **המשלם** או **האחראי לתשלומה** של **הכנסת עבודה** לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7), של השתכרות או רווח שמקורם **בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים**, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל עקב **היוון קיצבה** שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם **סעיף 18(ב)** והמהווים הכנסה בידי מקבלם או של הכנסה לפי **סעיף 2(5)**, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם **סעיף 3(ה7)**, או של הכנסה חייבת שהעבירה **קרן להשקעות במקרקעין** כהגדרתה בסעיף 64א2 לבעלי מניותיה, או של **תמורה כמשמעותה בסעיף 88**, או של **ריבית או דיבידנד** או של **כל הכנסה אחרת ששר האוצר**, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, **ינכה בשעת התשלום** מן **הסכום המשתלם** מס **באופן ובשיעורים שנקבעו**; ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לענין השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם; הוראה זו חלה גם על המדינה"

סעיף 164 (המשך)

- המשלם/אחראי לתשלומה
- "הכנסה", "תמורה"
- משלם תושב חוץ? תחולה אקס-טריטוריאליית?
- אופי ההכנסה נקבע על פי **המהות הכלכלית** ולא על פי הכינוי (ע"א 508/72 **מנאתר** נ' פ"ש ת"א 5; יחסי עובד-מעביד ולא מזמין-קבלן)
- באופן ובשיעורים שנקבעו בתקנות

סעיף 164 (המשך)

- "**הכנסה**" – "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, **בצירוף** סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו" (ס' 1)
- "**הכנסה חייבת**" – "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" (ס' 1)
- "דין **תמורה** כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין רווח הון כדין הכנסה חייבת [...] " (ס' 89(א))
- "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם **תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל** ועל הכנסתו של אדם **תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל**, ממקורות אלה [...] " (ס' 2)

סעיף 164 (המשך)

- כללי המקור לגבי הכנסת פירות (ס' 4א):

סוג ההכנסה	כלל המקור
עסק/עסקת אקראי	מקום קיום הפעילות העסקית/ביצוע העסקה
משלח יד	מקום ביצוע השירות
עבודה	מקום ביצוע העבודה
ריבית/תמלוגים/קצבה/דיבידנד/הימורים והגרלות	מקום מושב המשלם
שכירות	מקום השימוש בנכס
חקלאות	מקום הנכס מניב ההכנסה

סעיף 164 (המשך)

• כלל המקור לגבי רווח הון (ס'89(ב)):

מקום הפקה **בישראל** באחד מאלה:

• הנכס הנמכר נמצא בישראל

• הנכס הנמכר מחוץ לישראל אך בעיקרו, הוא זכות (במישרין או בעקיפין) לנכס / מלאי / זכות במקרקעין / זכות באיגוד מקרקעין בישראל (לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש בישראל)

• מניה / זכות למניה בחברה תושבת ישראל

• זכות בחברה תושבת חוץ, שהיא בעיקרה זכות (במישרין או בעקיפין) לרכוש בישראל (לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש בישראל)

סעיף 164 (המשך)

• ניכוי בעת התשלום מהסכום המשתלם

- תשלום מקדמה, תשלום על-חשבון
- כולל החזר הוצאות (נקבע בצווים)
- כולל מע"מ (נקבע בצווים)
- שיעור הניכוי לפי הדין ביום התשלום
- בג"צ 209/65 (**שמרלינג**) – מתשלום המבוצע באמצעות **שטר חוב דחוי**, יש לנכות במועד מסירת השטר לפי השיעור הרלוונטי באותו מועד
- עמ"ה 169/71 (**רוזנברג**), עמ"ה 724/57 (**פלונית**), ע"א 3561/13 (**שרגאי**) – הכנסה בידי יחיד (דיבידנד) מופקת בעת התשלום, בין אם הוא במזומן, ובין אם באמצעות **זיכוי בספרים** (שווה כסף, נכס או זכות הניתנים למימוש מידי), למעט חריגים
- חלוקת **דיבידנד** – עמ 22951-09-09 (**אלי שור**) התשלום הוא בעת מימוש הזכות לקבלת דיבידנד (יום התשלום בפועל, ולא מועד ההכרזה, היום הקובע, או המועד שבו הייתה החברה אמורה לחלקו)

הכנסה אחרת ששר האוצר קבע בצו

• "זוגות זוגות":

• **הצו** מגדיר את ההכנסה החייבת ניכוי במקור

• **התקנה** קובעת את אופן הניכוי ואת שיעורו

• הכנסות שנכללו בצווים הספציפיים:

שכר סופרים & עמלת ביטוח & סוגי שכר (אומנים/בוחנים/מרצים/מעניקי שירותי משרד/שכר דירקטורים/ספורטאים) & תשלומים בעד עבודות בניה והובלה & תשלומים בעד עבודות הלבשה, מתכת, חשמל ואלקטרוניקה, והובלה (המחא"ה) & תמורה, תשלום או רוו"ה ממכירת ני"ע או מעסקה עתידית & דמי השאלה (בני"ע) & דמי פגיעה בעבודה ותגמול מילואים & תשלומים בעד עיבוד או מסחר ביהלומים & תשלומים בעד עבודה או תוצרת חקלאית & סכומים ששולמו למעביד מקופ"ג & סכומים ששולמו מקרן השתלמות & דמי שכירות & שכר עובדי פושט רגל

• **סל**: תשלומים בעד שירותים ונכסים

דוגמאות לשיעורי הניכוי

שיעור הניכוי	ההכנסה
47% (השיעור הגבוה בסעיף 121; כולל 3% שבסעיף 121ב')	משכורת חודש (לפחות 18 ימי עבודה בחודש)
47% (השיעור הגבוה בסעיף 121; לא כולל 3% שבסעיף 121ב')	שכר סופרים
40%	עמלת ביטוח
47% (השיעור הגבוה בסעיף 121; לא כולל 3% שבסעיף 121ב')	שכר אמנים, בוחנים, מרצים, שירותי משרד, דירקטורים
30%	שכר ספורטאים
20%	עבודות בניה והובלה, הלבשה, מתכת, חשמל ואלק'
25%/30%	דיבידנד ליחיד בעל-מניות מהותי/רגיל
15%/25%	ריבית ליחיד נכס צמוד/נכס לא צמוד
23% (שיעור מס החברות)	ריבית לחברה
35%	דמי שכירות
35% (124ב') + 3% (121ב')	הימורים, הגרלות, פרסים

עקרונות בתקנות הניכוי

- הגדרת "משלם" ו-"מקבל"

- עמדה חייבת בדיווח 25/2016

"על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לעניין חובת ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל. לדוגמה, במקרה בו חברה תושבת ישראל משלמת תשלום לצד ג' באמצעות חשבון בנק מחוץ לישראל, עליה ליישם את הוראות ניכוי מס במקור כדין"

- הניכוי אינו פוטר הכללת ההכנסה בדו"ח המקבל

- ניכוי מהתשלום הכולל (בין אם חד"פ או תקופתי, לרבות החזר הוצאות, לרבות מע"מ)

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

- **ניכוי משווה כסף:**

- **ברוב התקנות** – "כפי שעלה" למשלם

- **חריגים** – עלות או שוק לפי הגבוה; שווי (משכורת ושכר עבודה; הימורים, הגרלות ופרסים)

- סמכות פקיד השומה להגדיל או להקטין את הסכום

- אישורים על פטור מניכוי/שיעור מוקטן, בד"כ מחריגים שווה כסף

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

• ניכוי משווה כסף (המשך):

• ה"ב 19/90 – פרסים לסוכנים ולסוחרים כהכנסה וחובת ניכוי במקור:

"חברות ביטוח, יצרנים, יבואנים, ספקים וסיטונאים נוהגים להעניק לסוכנים או לסוחרים המשווקים את מוצריהם פרסים בשל הגברת המכירות או בשל מכירות מעל לכמות מסויימת של מוצרים או מעל לסכום מסוים.

בפרסים אלה, כגון כרטיסי טיסה לחו"ל, שהייה בנופש בבית מלון, מכונית וכדומה, **יש לראות כחלק אינטגרלי מהכנסותיו של הסוכן מעסקו, ועליו לדווח עליהם כהכנסה [...]**

כאשר הפרס בגין הגברת המכירות הוא **הענקת כמות נוספת של המוצר הנרכש** במהלך העסקים הרגיל מן הספק, יש לראות בכך עלות רכישה נמוכה יותר (הנחה), ואין לנכות מס במקור במקרה זה. על ההנחה לקבל ביטוי בספרי החשבונות של הסוחר"

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

• ניכוי משווה כסף (המשך):

• ה"ב 19/90 – פרסים לסוכנים ולסוחרים כהכנסה וחובת ניכוי במקור:

"הפרסים ניתנים עבור שירות שניתן לספק (נותן הפרס), ולפיכך אם על נותן הפרס חל צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד **שירותים או נכסים** כהכנסה) [...] עליו **לנכות מס במקור** אף משווי הפרס שניתן לסוכן [...] בשיעור של **30%**.

פרסים או כל טובת הנאה אחרת בכסף או בשווה כסף הניתנים ע"י חברות הבטוח לסוכניהם, מהווים חלק **מעמלת הביטוח** שלהם, ולכן יש לנכות [...] בשיעור של **40%**.

הניכוי יהיה בשיעורים האמורים לעיל גם אם בידי המקבל אישור על שיעור מס **מוקטן**. בהתאם להחלטת האגף אישור כנ"ל תקף רק לגבי תשלומים בכסף, **ואינו חל על תשלומים בשווה כסף**, מהם יש לנכות את המס בשיעור המקסימלי שנקבע בתקנות המתאימות".

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

- ניכוי **משווה כסף** (המשך):

- ה"ב 19/90 – פרסים לסוכנים ולסוחרים כהכנסה וחובת ניכוי במקור:

"מקרים בהם יצרן, יבואן או ספק נוהגים לתגמל **עובדים** של לקוחותיהם או ספקיהם [...]

אם ההטבה ניתנת **באמצעות המעביד** הרי גם על המעביד חלה חובת ניכוי במקור [...]

אם ההטבה ניתנת על ידי היצרן/יבואן **שלא באמצעות המעביד** חלה חובת ניכוי במקור על נותן ההטבה לפי תקנות [...] ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים [...]"

שווי ההטבה הינו **תשלום נטו**, ולכן על נותן ההטבה **לגלם** בשיעורים הנ"ל ולתת למקבל אישור על גובה התשלום (שווי ההטבה + מס מגולם) ועל סכום המס שנוכה".

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

• ניכוי **משווה כסף** (המשך):

• על "שווה הכסף" להיות מוגדר **כהכנסה** (ס' 164)

ע"מ 53151-01-12 (**ישרוטל**):

"המדובר הינו באמצעי שיווק, המקובל בענף המלונאות, ולפיו **המלון מארח על חשבוננו סוכני נסיעות או גורמי שיווק אחרים בענף התיירות** – על מנת לקדם בדרך זו את שיווק המלון [...] אולם, לשיטת המשיב, יש הבדל אם המדובר באירוח חינם של סוכן הנסיעות ללילה אחד, או ליותר מכך [...] אירוח החינם הופך ל"תמורה" הניתנת מהמלון לסוכן ועל כן על המלון לנכות במקור את שווי אותו האירוח [...] אירוח החינם נועד להיות אמצעי שיווקי שאולי יטה בעתיד את לב הסוכן לטובה ואולי גם יגרום כי לעתיד לבוא אכן יגרום הסוכן להגעת תיירים ואורחים למלון [...] הסוכן איננו מתחייב [...]"

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

• ניכוי משווה כסף (המשך):

ע"מ 16788-03-12 (נאות חוף אלמוג):

"אירוח החינם של הסוכנים הינו **אמצעי שיווקי - פרסומי מובהק ולגיטימי ואין הוא עולה כדי חלק מ"עסקת חליפין"** כביכול - כנטען על ידי המשיב [...]

בנוסף, הסכמת המשיב כי אכן מדובר באמצעי שיווק לגיטימי ועל כן שעה שמדובר באירוח חינם של לילה אחד בלבד - לא קמה למלון חובת ניכוי המס במקור - מותירה כחסרת פשר את קביעתו לפיה משמדובר באירוח חינם של סוף שבוע "שלם" או שני לילות או אז קמה לה לפתע "עסקת חליפין" המחייבת בניכוי מס במקור [...]

אני מקבל אפוא הערעור לעניין רכיב זה של השומה ומבטל חיוב המערערת בניכוי המס במקור ביחס לאירוח החינם של סוכני הנסיעות והמכירות"

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

- סמכות פקיד השומה להורות, בכתב, על הקטנת שיעור הניכוי
- הגשת דו"ח חודשי מרכז (8X2) (102) ותשלום:
 - עד ה-15 לחודש העוקב דו"ח בטופס 8X2 (102)
 - באותו מועד יועבר המס שנוכה
- דו"ח שנתי (8X1, 8X6) (126,101):
 - טופס שנתי 8X1 (101) לגבי כל מקבל
 - ימולא בתוך שבוע מיום תשלום ההכנסה למקבל
 - יוגשו עד 30.4 בכל שנה עוקבת (ס' 166(ב) הגובר על התקנות שקובעות 31.3)
 - באותו מועד יוגש גם **טופס מרכז 8X6 (126)**

עקרונות בתקנות הניכוי (המשך)

• אישורים למקבל:

- אישור **שנתי** לכל מקבל על התשלום ועל הניכוי, בטופס 8X7 (106) שיומץא עד 20.3 (31.3) בשנה העוקבת
- אישור ספציפי לפי תקנות מ"ה (אישור בדבר ניכוי במקור):
- יינתן **בעת כל ניכוי**, ולגבי **כל תשלום** (יכול: שם המנכה ומענו, מס' תיק ניכויים, הסכום ממנו נוכה המס, סכום המס שנוכה, תאריך התשלום, שם המקבל, מס' זיהוי המקבל)
- על בסיסו המקבל רשאי להפחית מקדמותיו (ס' 177(א))

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים

- סעיף 164: "כל המשלם [...] או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר [...] קבעה לכך בצו"
- **צו** מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז-1977
- **תקנות** מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), התשל"ז-1977
- שיעור הניכוי **20%** (אם המקבל לא ניהל פנקסים קבילים)
- ההגדרה "**תשלומים בעד שירותים או נכסים**" בצו (289 מילים ברצף):

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

"סכומים **המשתלמים על ידי המדינה**, רשות מקומית, איגוד ערים, מועצה דתית, הסוכנות היהודית לארץ ישראל, ההסתדרות הציונית העולמית, קרן קיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל, בנק ישראל, מבקר המדינה, המוסד לביטוח לאומי, רשות הנמלים, רשות השידור, רשות שדות התעופה, שירות התעסוקה, האפוטרופוס הכללי, חברה ממשלתית או חברת בת ממשלתית כמשמעותן בחוק החברות הממשלתיות, תשל"ה-1975, **חברה החייבת** בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה או **חברה או חברת בת** שמחזור עסקיהן ביחד, או של כל אחת מהן לחוד, עלה על הסכום הנקוב לגבי שנת מס פלונית כמפורט בתוספת א', למעט חברת-בת שמחזור עסקיה לא עלה על הסכום הנקוב לגבי אותה שנת מס פלונית כמפורט בתוספת ב', **מי שחייב** בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה או מי שמחזור עסקיו בשנת המס 1988 או לאחר מכן עלה על הסכום הנקוב בתוספת א', **שותפות** שאחד או יותר מהשותפים בה הוא חבר-בני-אדם החייב בניכוי במקור לפי צו זה, **מוסד כספי** כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן - חוק מס ערך מוסף), **בית חולים**, **קופת חולים**, **מוסד להשכלה גבוהה**, **חבר-בני-אדם** שקיבל מהמדינה או מרשות מקומית זכות לחיפוש, הפקה, עיבוד, הספקה והובלה של מחצבים, נפט, מים או חשמל, ואשר עיקר עסקו בפעולות אלה **ומי שקיבל זכות** מחבר-בני-אדם כאמור, לעשיית הפעולות האמורות ועיקר עסקו בכך, או **מי שרשאי לארגן** או לערוך הגרלה או הימור ועיקר עסקו בכך, בעד שירותים, בעד נכסים או בעד שירותים ונכסים, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד-פעמי ובין בשיעורים, בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על חשבונם של אדם אחר, והכל בין בכסף בין בשווה כסף, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, למעט השתכרות או ריווח כמפורט בסעיף 2(8) לפקודה, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי במקור לפי דין אחר ולמעט תשלומים ששילם יחיד שלגביהם לא חלה חובת רישום בספרי העסק שלו"

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

- "סכומים המשתלמים" – חייבים להיחשב "הכנסה"?
- הגדרה חובקת עולם – **אינה** פונקציה של **אופי ההכנסה**
- "**שירות**" - לא מוגדר, סובל משמעות רחבה
- "**נכס**" - "כל רכוש בין **מקרקעין** ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות"
- כלל השירותים והנכסים, למעט (בגוף ההגדרה):
 - הכנסות מחקלאות (ס' 2(8))
 - אם חלה חובת ניכוי לפי דין אחר
 - תשלומים מאת יחיד והם אינם חייבים ברישום בספרים
- הטלת החובה כפונקציה של **אופי המשלם**
- חריגה מסמכות?

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

• "משלמים" החייבים לנכות במקור:

- המדינה ו-"מוסדותיה" (רשות מקומית, בנק ישראל, מל"ל, חב' ממשלתית וכו')
- כל החייב (יחיד או חברה) בהנהח"ש כפולה (תיקון ינואר 2000) עפ"י הוראות ניהול ספרים:

המקצוע < מחזור או פרמטר אחר	המקצוע < מחזור או פרמטר אחר
מקצוע חופשי - לא חייב	יצרן < 3.8M אֲו < 18 עובדים
רופא, פסיכולוג - לא חייב	סיטונאי < 3.8M אֲו < 4 עובדים
נותני שירותים ואחרים < 2.15M	קמעונאי < 3.8M אֲו < 7 עובדים
מוסכים < 2.95M	קבלן בניה < 3.8M
חקלאים < 5.1M	בי"ס לנהיגה < מפעיל 5 כלי רכב
בעלי תחנות דלק	בי"ס, גן, קבוצת לימוד < 150 תלמידים
סוכנות ביטוח - המורשה להדפסת פוליסות ביטוח	סוחר מקרקעין < מחזור ועלות מלאי 11.4M
יהלומן - למעט אם עיקר עיסוקו עיבוד חו"ג של אחרים/תיווך	מתווך מקרקעין < 620K

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

- "משלמים" החייבים לנכות במקור:
 - כל מי (יחיד או חברה) שמחזור עסקיו 5.3M ש ומעלה (תוספת א')
 - חברה אם וחברה בת (50% החזקה או יותר) שמחזוריהן יחד 5.3M ומעלה
 - למעט: חברה בת שמחזורה לא עלה על 1.04M ש (תוספת ב')
 - שותפות שחבר בני אדם בה חייב בניכוי לפי הצו
 - מוסד כספי (בנקים, חב' ביטוח, חברי בורסה) / בי"ח / קופ"ח / מוסד להשכלה גבוהה
 - חבר בני אדם שקבל מהמדינה זכות לחיפוש/הפקה/עיבוד/הספקה והובלה של מחצבים, נפט, מים או חשמל ועיקר עיסוקו בכך
 - מי שרשאי לארגן הגרלה/הימור ועיקר עיסוקו בכך

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

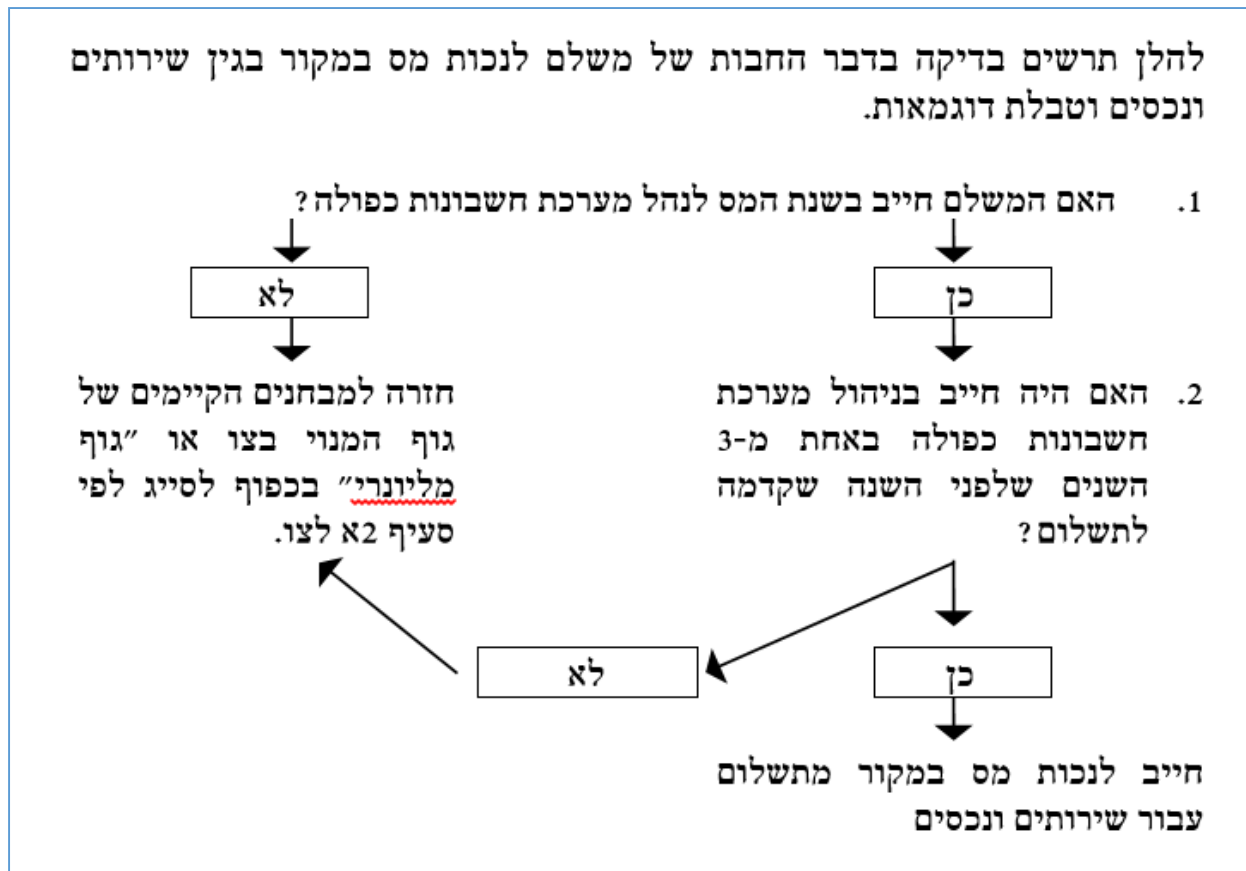
• **חריגים** ל"משלם" (ס' 2 א לצו):

• תשלומים של **יחיד / שותפות יחידים / חברה** – "אם **בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו** לשנת המס **שלפני** שנת המס שבה משתלם התשלום [לגבי שנת 2019 - השנים 2017, 2016, 2015] **לא עלה מחזור עסקיהם על הסכום בתוספת א', ושלא היו חייבים בחובת ניהול מערכת בחשבונות כפולה**"

- **דיון:** האם בשלוש "השנים ההיסטוריות הנבדקות" (2015-2017) צריכים שני התנאים "השליליים" להתקיים **גם יחד?**
- **לדוגמה:** **מורה נהיגה** המפעיל בשנת 2019 **4 כלי רכב**, אך מחזורו **מעל 5.3M**
- נכנס בשנת **2019** בגדרי "משלם" מפאת מחזורים, אך לא מפאת כפולה
- נניח שבכל השנים 2015-2017 מחזוריו **לא עברו** את הסף, אך **הפעיל 6 כלי רכב** (ולכן התחייב בכפולה)?

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

מתוך החבק (חוזר מ"ה מיום 10.4.2000):



ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

מתוך החבק (חוזר מ"ה מיום 10.4.2000):

טבלת דוגמאות

ד	ג	ב	א	
לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	1996
חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	1997
לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	1998
לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	חייב בכפולה	חייב בכפולה	1999
חייב בכפולה ↓ חייב בניכוי במקור	חייב כפולה ↓ לא חייב בניכוי במקור	חייב בכפולה ↓ לא חייב בניכוי במקור	חייב בכפולה ↓ לא חייב בניכוי במקור	2000
חייב בכפולה ↓ חייב בניכוי במקור	חייב בכפולה ↓ לא חייב בניכוי במקור	לא חייב בכפולה ↓ לא חייב בניכוי במקור	חייב בכפולה ↓ חייב בניכוי במקור	2001

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

הש' דנציגר פרשת **מוטי שמחה** (ע"א 4998/06):

"כשלעצמי אני סבור כי בבוא בית המשפט לפרש הוראת מס **אל לו לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (ה"חבק")** או להנחיות פנימיות אחרות של רשות המסים מתוך כוונה ללמוד מהי תפישתה הפרשנית של רשות המסים בהתייחס להוראת המס שיצאה תחת ידו של המחוקק"

הש' דנציגר בפרשת **מידטאון** (ע"א 914/14):

"למעלה מן הצורך אציין כי הוראות הביצוע הן **בגדר הנחיות פנימיות** אשר, לשיטתי, ממילא **אינן מחייבות את בית המשפט** בבואו לפרש את הוראות החוק"

הש' מזרחי בפרשת **החוויה הישראלית** (עש 5067/06):

"אני סבורה, כי לא יכול להיות ספק כי פרסום הנחיה הניתנת על-ידי הרשות **עומד כנגד טענת הרשות לפירוש שונה של החוק**, בלמדו על הדרך בה היא מפרשת את החוק, ויש בו כדי להקים **מניעות** כלפיה [...] הוראת הנוהל יש בה משום מסר לציבור לגבי האופן שבו רשות המיסים תנהג, ויש מקום לקבל טענת ההסתמכות הנשענת על מילותיה"

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

- **חריגים** ל"משלם" (ס' 2א לצו) (המשך):
 - לגבי "**חברה אם**" או "**חברת בת**" - בדיקה "מאוחדת"
 - לגבי **מוסד ציבורי** – מחזור של 3.3M ומטה (**תוספת ג'**) **וגם** 10 מועסקים ומטה
 - **תשלום שמשלם רוכש זכות במקרקעין** תמורתה, אם יעביר למנהל תשלום ע"ח המס שהמוכר חייב בו, לפי הוראת סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין (תיקון 70) (15% / 7.5%; עם תשלום 40% מהתמורה)
 - **לדין**: מה לגבי מקרקעין שפטורים מתשלום מקדמה (תמורה שאינה במזומן בלבד / דירת מגורים מזכה שנתבקש בשלה פטור)? האם קיימת חובת ניכוי במקור לפי הפקודה? האם מלכתחילה קיימת חובת ניכוי במקור לגבי זכות במקרקעין?

ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים (המשך)

• חריגים בתקנות:

- "משלם" למעט יחיד / שותפות יחידים שפ"ש **אישר בכתב** כי בשנת מס פלונית לא יחשב כמשלם, כתוצאה מהקטנה מהותית בהיקף עסקיהם
- "מקבל" למעט חריגי **תוספת א' לתקנות (המדינה)**, רשות מקומית, המל"ל, קק"ל, **מוסד בנקאי**, הסוכנות היהודית, חברת ביטוח, **נציגות בית משותף** וכו' (
- למעט תשלומים בעד נכס או שירות ששוויים **אינו עולה על 4,920 ₪** (חוק עסקאות גופים ציבוריים) (חבק: "תשלום חד-פעמי")

מישור המקבל (המנוכה)

• סעיף 165:

הניכוי **יקוזז** כנגד המס שיוטל על **הכנסתו החייבת** של המנוכה, **בשנת המס שבה נעשה הניכוי או זו שלאחריה**, לפי ברירת פקיד השומה

חבק: "הלכה פסוקה היא, שאין פקיד-השומה רשאי לשלול את קיזוז המס שנוכה בשנת-המס שבה נעשה הניכוי, אלא אם לא כלל מבקש הניכוי בספריו את ההכנסה שממנה ייעשה הניכוי במקור או לא דיווח עליה"

• סעיף 177(א):

"סכום שנוכה בשנת המס במקור, לפי סעיפים 161 ו-170-164, מהכנסתו של הנישום באותה שנה, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמות שאותו נישום חייב בהן לפי סעיף 175 **בשל אותה הכנסה שממנה נוכה המס** וזכאי הוא **לקוזז ממקדמותיו** סכום שנוכה במקור באותה שנת מס שלגביה משתלמות המקדמות **ובלבד שיש ביזו אישור בכתב בדבר הניכוי**"

מישור המקבל (המנוכה) (המשך)

• סעיף 190א:

"מי שקיזז ממוקדמותיו ניכוי במקור **שלא היה לו לגביו אישור בכתב** או שנוכה **שלא בתקופה המותרת** על פי סעיף 177, יוטל עליו קנס בסכום של פי שלושה מסכום הניכוי שקוזז שלא כדין"

• בעל שליטה (ס' 165(ב)):

קיזוז המס יותר לבעל שליטה (10%) בחברת מעטים **רק לאחר העברת הניכויים לפקיד-השומה**.

חריג: יותר הקיזוז לבעל-שליטה ששליטתו פחותה מ-50%, ושהוכיח שלא ידע כי הסכום שנוכה לא הועבר לפקיד השומה, או שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת ההעברה

מישור המקבל (המנוכה) (המשך)

- החזר מס שנוכה ביתר:

סעיף 160(א) – "הוכח [...] כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית – בין דרך ניכוי ובין דרך אחרת – יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם **זכאי**, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע סכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, **שיוחזר לו תשלום היתר** בתוספת הפרשי הצמדה וריבית [...]. מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר"

מישור המקבל (המנוכה) (המשך)

• החזר מס שנוכה ביתר (המשך):

בג"ץ 1631/08 (פרשת **ניצנים**, 2011) – "זכאות כאמור עשויה לקום שכן **עשוי להיות פער בין המס שנוכה במקור לבין שיעור המס הסופי** בו חב נישום בגין מלוא הכנסתו החייבת. זכאות כאמור עשויה אף לנבוע **מחישוב מס שגוי מצד המנכה במקור שהביא לתשלום סכומים עודפים למשיבה** או מחישוב מס שלא הביא בחשבון נתונים אישיים מסוימים של הנישום.

לצד הוראת סעיף 160(א) לפקודה, לפיה מוכרת **זכאותו של הנישום** להחזר מס ששולם ביתר, הכיר בית משפט זה בעבר **בזכאות המנכה** במקור להשבת כספים אותם ניכה כאשר לאחר מעשה נקבע כי אירוע המס בגינו נוכה המס - חלוקת דיבידנד - בטל שכן נעשה שלא כדין, וזאת **מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט**" [הדבר הוכר בע"א 9670/05 (פרשת **גיל**)]

מישור המקבל (המנוכה) (המשך)

• החזר מס שנוכה ביתר (המשך):

תא 47023-12-10 (פרשת **שופר סל**, 2014) – בטעות, שופרסל לא מימשה בשנים קודמות הטבה בדמות מענק בהיקף 20% מהכנסת עובדיו באילת, מכח סעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי אילת. יוצא, כי היא שילמה תשלומים ביתר לרשות המסים. שופרסל ביקשה לתקן דיווחי הניכויים בשנים קודמות (לרבות שנים סגורות).

בית המשפט אפשר לה השבת המס ששולם ביתר גם ביחס לשנים הסגורות, וזאת מכח דיני עשיית עושר ולא במשפט (בהם תקופת ההתיישנות שונה מזו שנקבעה בסעיפים 147 ו-167 לפקודה)

סעיף 170(א) – תשלום לתושב חוץ

"כל המשלם לאדם **שאינו תושב ישראל**, לו או לאחר בשבילו, כל **הכנסה חייבת** לפי פקודה זו, שאינה הכנסה שממנה נוכה מס לפי הסעיפים 161 ו-164 חייב לנכות מאותה הכנסה, בעת תשלומה, מס של 25 אגורות לכל לירה אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיפים 126 ו-127 אם מקבל התשלום הוא חבר בני-אדם, או שיעור אחר שיקבע להם פקיד השומה בהודעה בכתב, אך רשאי פקיד השומה להתיר את תשלום ההכנסה ללא ניכוי מס, אם הוכח להנחת דעתו, כי המס כבר שולם או ישולם בדרך אחרת. לענין זה, "משלם" – **לרבות מוסד כספי** כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, שבאמצעותו משתלמת ההכנסה, אלא אם כן בידי המוסד הכספי אישור מפקיד השומה הפוטר אותו מחובת ניכוי במקור"

סעיף 170(א) – תשלום לתושב חוץ (המשך)

- **שיורי** – יופעל רק אם אין הוראה אחרת רלוונטית בסעיף 164 והצווים

- **תושב חוץ:**

- **יחיד:** מרכז חיים מחוץ לישראל / חלופת ארבע השנים (רטרואקטיביות)

- **חברה:** שליטה וניהול מחוץ לישראל

- **או לאחר בשבילו:**

- גם ההכנסה שולמה לתושב החוץ באמצעות תושב ישראל, הדבר נחשב תשלום לתושב חוץ

- בפרשת **רסקו** (ע"א 234/68) שילמה המערערת תשלומי הכנסה חייבת לבנק גרמני

באמצעות הסוכנות היהודית (גוף פטור מניכוי מס). בית המשפט קבע כי צריך היה לנכות

מס במקור שכן מדובר בתשלום לתושב חוץ באמצעות אדם אחר

סעיף 170(א) – תשלום לתושב חוץ (המשך)

• הכנסה חייבת

- "מקור" בישראל [ואין פטור ספציפי כדוגמת ס' 97(ב3)]
- כללי המקור – סעיף 4א וס' 89(ב)
- עודף הוצאות על הכנסות
- חל גם על **הבנק** המעביר את התשלום
- שיעור המס: 25% / מס חברות
- סעיף **171** – נוכה המס לפי ס' 170, חובה להעבירו לפ"ש בתוך 7 ימים בצירוף דו"ח (שמו ומענו של המנוכה, ועבור מה שולמה לו ההכנסה)
- סעיף **172** – סכום הניכוי יקוזז כנגד המס הסופי

סעיף 170(א) – תשלום לתושב חוץ (המשך)

- כללי המקור לגבי הכנסת פירות (ס' 4א):

סוג ההכנסה	כלל המקור
עסק/עסקת אקראי	מקום קיום הפעילות העסקית/ביצוע העסקה
משלח יד	מקום ביצוע השירות
עבודה	מקום ביצוע העבודה
ריבית/תמלוגים/קצבה/דיבידנד/הימורים והגרלות	מקום מושב המשלם
שכירות	מקום השימוש בנכס
חקלאות	מקום הנכס מניב ההכנסה

סעיף 170(א) – תשלום לתושב חוץ (המשך)

• כלל המקור לגבי רווח הון (ס'89(ב)):

מקום הפקה **בישראל** באחד מאלה:

• הנכס הנמכר נמצא בישראל

• הנכס הנמכר מחוץ לישראל אך בעיקרו, הוא זכות (במישרין או בעקיפין) לנכס / מלאי / זכות במקרקעין / זכות באיגוד מקרקעין בישראל (לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש בישראל)

• מניה / זכות למניה בחברה תושבת ישראל

• זכות בחברה תושבת חוץ, שהיא בעיקרה זכות (במישרין או בעקיפין) לרכוש בישראל (לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש בישראל)

סעיף 170(א) – תשלום לתושב חוץ (המשך)

• השפעת אמנות המס - סעיף **196(א)** לפקודה:

"משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל - **יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לענין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק**"

• אמנת המס **גוברת** על הדין הפנימי בישראל

סעיף 170(א) – תשלום לתושב חוץ (המשך)

- אזורי השפעת אמנת המס:
- **תושבות** יחיד ותאגיד (שובר השוויון באמנה)
- כללי **המקור** (**לדוג'**: מקור **התמלוגים** באמנת המס עם ארה"ב הוא מקום השימוש ברכוש או בזכויות, ולא מקום מושב המשלם)
- כללי המקור ביחס להכנסה מעסק לעומת "**מוסד קבע**"
- **שיעורי הניכוי** במקור (**לדוג'**: תושב ישראל משלם ריבית עבור נכס-צמוד-מדד לתושב יוון; על פי האמנה שיעור 10%; למרות שבדין הפנימי 25%)
- אמנת המס נועדה **להקל** ולא להכביד (**לדוג'**: תושב ישראל משלם ריבית עבור נכס-לא-צמוד-מדד לתושב דנמרק; על פי האמנה שיעור 25%; אך דין פנימי 15%)

תקנות מ"ה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ)

- ניכוי 25% **אלא אם:**

- בידי המעביר אישור בכתב מפ"ש כי המס שולם
- בידי המעביר אישור בכתב (גם מרו"ח מורשה) הקובע פטור או שיעור אחר
- הנציב הורה על שיעור ניכוי אחר או פטור, לגבי סוג תשלום (ה"ב 34/93)
- קביעת **חובת עריכת דו"ח** לגבי כל תשלום המועבר לחו"ל הן למשלם שהוא מוסד בנקאי והן למשלם אחר
- מגדירות "**רואה חשבון מורשה**" – כ"רואה חשבון שהנציב הרשהו בכתב, לתקופה מסויימת ובתנאים שקבע להנפיק אישורים בכתב"

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993)

- טופס **סמ/114** – הצהרת המשלם בבקשה לפטור/הקטנת שיעור הניכוי
- טופס **A114** – הצהרת המקבל
- תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת **בלא** ניכוי מס במקור לפי הצהרת המשלם/בהתבסס על מסמכים מאמתים:
 - רכישת טובין מוחשיים (למעט תוכנות מחשב)
 - עמלות כתב (קורספונדנט) לבנקים בחו"ל
 - שירותי הובלה יבשתיים, ימיים או אוויריים, המבוצעים בשלמותם בחו"ל
 - שירותי נמל, פריקה, טעינה ואחסון בחו"ל, לרבות תשלומים לעמילי מכס בחו"ל
 - שרותים הניתנים לחברות ספנות ותעופה ישראליות, הפועלות בקווים בינלאומיים, למעט תשלומים בגין שרותים שבוצעו בארץ

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993) (המשך)

- תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת **בלא** ניכוי מס במקור לפי הצהרת המשלם/בהתבסס על מסמכים מאמתים (המשך):
- שירותי ספנות או תעופה בינלאומיים, המבוצעים על ידי תושב אחת המדינות אשר איתן לישראל הסכם תקף לענין זה או שלגביהן ניתן צו לפי סעיף 70 או 75 לפקודה
- שירותי תיירות המבוצעים בשלמותם בחו"ל
- שירותי ביטוח בחו"ל לכיסוי סיכונים בחו"ל
- שירותים שניתנו ובוצעו במלואם בחו"ל על ידי נותני שירותים בחו"ל, לרבות סוכנים, בתנאי שהמשלם הצהיר כי המקבל או מי מטעמו לא שהה בישראל לעניין ביצוע השירותים שבגינם שולם התשלום וסך התשלום בגין שירותים אלה בשנת המס על ידי אותו משלם אינו עולה על **250,000 דולר** למשלם (במקור – 60,000 דולר; שונה מיום 27.12.15, ומוארך)

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993) (המשך)

- תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת **בלא** ניכוי מס במקור לפי הצהרת המשלם/בהתבסס על מסמכים מאמתים (המשך):
 - החזר מקדמה ללקוח, כשסכום ההחזר אינו כולל ריבית ואינו עולה על סכום המקדמה
 - אגרות לרישום פטנט, בדיקת תקנים, רישום חברות וכיוצ"ב, לרשויות מוסמכות בחו"ל
 - תשלומי חובה לרשויות שלטוניות בחו"ל על פי דרישה לתשלום
 - דמי מינוי לכתבי עת המוצאים לאור בחו"ל
 - דמי חבר לארגון בינלאומי בחו"ל
 - דמי כניסה או דמי השתתפות בסמינר, בכנס, בקונגרס או בתערוכה המתקיימים בחו"ל
 - הוצאות פרסום בחו"ל
 - דמי שימוש המשולמים ע"י מציג עבור ביתן בתערוכה

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993) (המשך)

- תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת **בלא** ניכוי מס במקור לפי הצהרת המשלם/בהתבסס על מסמכים מאמתים (המשך):
 - דמי השתתפות במכרזים בחו"ל
 - רכישת כרטיסי טיסה בחו"ל
 - שכר לימוד, דמי הרשמה, דמי בחינות וכיוצ"ב, המשולמים למוסדות חינוך בחו"ל
 - דמי שכירות לצרכים פרטיים, שלא נתבעו בישראל כהוצאה לצרכי מס
 - תמורה מעסקת מקרקעין, כאשר קיים אישור ממנהל מס שבח על תשלום מלוא מס השבח או פטור ממנו
 - רכישת זכויות סוציאליות ממדינת חוץ או ממוסד שבשליטת מדינת חוץ
 - קיצבאות המשולמות לתושב חוץ על פי אחד החוקים המנויים בסעיף 3.24 להוראה

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993) (המשך)

- תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת **בלא** ניכוי מס במקור לפי הצהרת המשלם/בהתבסס על מסמכים מאמתים (המשך):
- קיצבאות – על פי מסמך מטעם המשלם (לרבות הודעת זיכוי), המפרט את מהות הזיכוי כפנסיה או קיצבה ו/או תלוש הפנסיה, במגבלת הסכום הנקוב במסמך
- עזבונות – על סמך צו ירושה ו/או אישור בימ"ש בעניין העיזבון, במגבלת הסכומים המיוחסים ליורשים בחו"ל
- דמי מזונות ששולמו לפי דין
- מתנות ותמיכות לקרובי משפחה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה
- הקצבה עבור נסיעה רפואית והוצאות לטיפול רפואי בחו"ל

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993) (המשך)

- תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת **בלא** ניכוי מס במקור לפי הצהרת המשלם/בהתבסס על מסמכים מאמתים (המשך):
 - פדיון אגרות מדינת ישראל (בונדס)
 - תמורה ממכירה או מפדיון ני"ע הנסחרים בבורסה בתל-אביב
 - תמורה בעד רכישת ניר ערך חוץ
 - תמורה בגין מכירה בודדת של רכב פרטי שבבעלות יחיד
 - העברות למקבל שהינו יחיד בסכום שאינו עולה על \$500 לשנה למשלם
 - העברות מחשבון פקדון לא תושב לחשבון פקדון לא תושב

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993) (המשך)

• **תנאים** לאישורי רו"ח מוסמך:

- השתכנע כי אין בין המקבל למשלם יחסים מיוחדים העלולים להשפיע על החיובים במס
- השתכנע כי לא מתנהל למקבל תיק אצל שלטונות המס בישראל והוא אינו חייב בדיווח בישראל (או שמתנהל לו תיק והמס המגיע שולם)
- מקבל ממדינת אמנה – הומצאו אישורים כי המקבל מדווח במדינתו על ההכנסה מישראל
- המשלם זכאי ל"אישור מורחב" ע"פ חוק עסקאות גופים ציבוריים (ה"ב 7/93)

הוראת ביצוע 34/93 (30.5.1993) (המשך)

- אישורי רו"ח מוסמך לפטור מניכוי / שיעור מוקטן יינתנו **רק במקרים הבאים:**
 - תשלומים מהם נוכה כבר מס במקור ללא פטור/הקטנה
 - תשלומים ששיעור הניכוי ביחס אליהם על-פי חוק (למעט הוראות אמנה) נמוך משיעור הניכוי לפי ס' 170
 - תשלומים לתושב מדינת אמנה, בהתבסס על חוזה בכתב או מסמך מחייב אחר, בתנאי שהניכוי לא יפחת מ-15% מהתשלום ברוטו
 - תשלומים בגין תמלוגים וזכויות הפצה של סרטי קולנוע בישראל לחברות הפקת סרטים בחו"ל בשיעור מס מוגבל של 8.75% המשולמים לתושב אחת המדינות שאין עמן אמנה
 - תשלומים לנותן שירותים בחו"ל, לרבות סוכנים, עבור שירות שניתן ובוצע במלואו בחו"ל, בתנאי שהמשלם הצהיר כי המקבל או מי מטעמו לא שהה בישראל לענין זה
 - תשלומי ריבית למוסדות פיננסיים מוכרים בחו"ל, בגין הלוואות הכלולות בספרי הנישום, בהתבסס על מסמכים מאמתים, ובלבד ששיעור הניכוי לא יפחת מ-15% מן הסכומים ברוטו, וסך התשלומים בשנת המס ע"י אותו משלם אינו עולה על \$60,000

מסלול ירוק

• "**מסלול ירוק**" מיום 26.9.2017 (הצהרה בטופס 2513/2):

"במטרה להקל על תושבי ישראל **המשקיעים בנכסים בחו"ל**, רשות המסים תאפשר את העברת התשלומים בפטור מניכוי מס במקור באמצעות **טופס הצהרה** אשר ימולא בסניף הבנק (או באופן מקוון במערכת הבנקאית) וזאת ללא צורך בהגעה למשרדי רשות המסים לצורך קבלת האישור"

תנאים:

- (1) תשלום לתושב **מדינת אמנה** (שאין לו מוסד קבע בישראל) ולחשבון בנק **במדינת אמנה**
- (2) בעבור: השקעה **במניות** חבר בני אדם / **נדל"ן** בחו"ל / **נכסים מוחשיים אחרים** בחו"ל / **הלוואות** לתושב חוץ / **הלוואות בעלים** לחבר בני אדם

מסלול ירוק (המשך)

- הנחיות נוספות בקשר ל"מסלול הירוק" מיום 29.1.2018 :
"בהמשך לפרסום המסלול הירוק כאמור, ובמענה לשאלות שהופנו לרשות על ידי איגוד הבנקים בישראל, הנחינו את האיגוד בהתאם לאמור להלן"
 - המסלול הירוק יחול גם לגבי **החזר קרן הלוואה** (לפי אישור רו"ח)
 - טרם נקבעה הוראה לגבי **תשלומים בגין פרסום באינטרנט** (יש להמשיך ולנהוג לפי הוראת ביצוע 34/93: אם המעביר מצהיר (סמ/114) כי התשלום הנו בגין הוצאות פרסום בחו"ל באמצעות האינטרנט, אין לנכות במקור; אחרת – נדרש אישור פ"ש)
 - נדרש אישור פ"ש בהעברת **תשלומי שירותים** ("החזקת תוכנה", "פיתוח תוכנה", "שירותים המבוצעים באינטרנט")

מסלול ירוק (המשך)

- הנחיות נוספות בקשר ל"מסלול הירוק" מיום 29.1.2018 :
 - העברת כספים לחו"ל על ידי חבר בורסה / חברת ביטוח, לא תדרוש ניכוי מס במקור, בכפוף להצהרה כי הוחל סעיף 170 והוראות הביצוע
 - ככלל, לא ינוכה מס במקור בהתאם לשיעורי האמנה בגין תשלומי ריבית של לקוחות למוסדות כספיים במדינות אמנה, אלא אם ניתנו אישורים מפורטים בהם קיימת מגבלת מועד תוקף לאישור (יש לחדש אישור בן למעלה משלוש שנים)
 - אין ליישם בשלב זה, את הוראות סעיף ד(1)(1) לתוספת 1 לה"ב 34/93, מיום 26.1.1998, (שמרחיב את ההקלות הניתנות לחברות מיוחדות גם למשלמים רגילים ומאפשר לבנקים להעביר ריבית למוסדות כספיים בחו"ל לאחר ניכוי מס בשיעור הקבוע באמנה עפ"י טבלת שיעורים שצורפה כנספח ז').
 - באין אפשרות למעביר לזהות את הגורם אליו מועברים הכספים, נדרשת ממנו הצהרה אם הגוף המועבר הוא חברה או ישות אחרת – אחרת, ינוכה 25%

חברות מיוחדות

- **חברות מיוחדות** (תוספת מס' 1 לה"ב 34/93) מיום 26.1.1998:
- מוסרות כמעט כל ההגבלות. רשאיות להעביר לחו"ל **בלא אישור מוקדם מפ"ש** (די באישור רו"ח החברה או בעל תפקיד בחברה שהוסמך ואושר על ידי פ"ש)
- למעט:
 1. תשלומים על פי חוזה (או מערכת חוזים) בקשר לנכסים בלתי מוחשיים, דמי ניהול והשתתפות בהוצאות חברה – הכל, בשווי 100,000 דולר ומעלה לעסקה כוללת
 2. תשלומים עבור ריבית, ששיעורה בעת ההתקשרות עלה על ליבור+2% לשנה
- ההוראות ביחס לחברה מיוחדת מוארכות בכל שנה (כיום עד 31.12.2019)

חברות מיוחדות (המשך)

• **חברות מיוחדות** (תוספת מס' 1 לה"ב 34/93) מיום 26.1.1998:

• תנאים ל-"חברה מיוחדת":

- (1) חברה **הרשומה** בישראל + **תושבת** ישראל
- (2) פעילות מוכחת של **5 שנים** לפחות באותו תחום עיסוק
- (3) בכל אחת משלוש השנים שקדמו להגשת הבקשה:
 - מחזור העולה על **10M דולר**, (פ"ש רשאי לאשר ממוצע תלת-שנתי)
 - **לא** הייתה **הימנעות / הסתייגות** מטריאלית של רה"ח המבקר
- (4) הגשת דו"חות מס **במועד**, ללא חובות מס (כולל מס שבח, ניכויים, ולהוציא חובות בהסדר)
- (5) אישור פ"ש בעצמו

חברות מיוחדות (המשך)

• **חברות מיוחדות** (תוספת מס' 1 לה"ב 34/93) מיום 26.1.1998:

• תנאים נוספים ל-"חברה מיוחדת":

- (1) בביקורות שנערכו לחברה בשלוש השנים האחרונות (ניכויים ושומה) לא התגלו ממצאים בנושא ניכוי מס במקור מהעברות לחו"ל
- (2) לא מתנהלת חקירה / הליך פלילי כנגד החברה או מנהליה
- (3) אם קבלה אישור בעבר – ייבחן אם החברה קיימה ומקיימת בשוטף התחייבויותיה לפי סעיף 4 לתוספת מס' 1
- (4) האישור כחברה מיוחדת אינו גורע מהחובות המוטלות על פי דין

חברות מיוחדות (המשך)

• **חברות מיוחדות** (תוספת מס' 1 לה"ב 34/93) מיום 26.1.1998:

• חובותיה של "חברה מיוחדת":

- (1) ניהול ספר העברות לחו"ל בו יירשמו כסדרן כל העברה בצירוף פרטי המקבל, הפניה למסמכי מקור, סכום המס שנוכה במקור ושיעורו
- (2) בקשה לבנק להעביר תשלומים לחו"ל תלווה באישור בנוסח מיוחד
- (3) בעל התפקיד המוסמך בחברה יודא כי התקיימו תנאי מתן האישור, וחובה לשמור מסמכים מאמתים
- (4) תגיש לפ"ש לפי דרישתו כל מסמך בקשר להעברה לרבות דו"חות כספיים של גופים קשורים בחו"ל
- (5) דיווח בסוף כל שנה על סיכום ההעברות

סנקציות ועונשין

• סייג להתרת הוצאות והקטנת מקדמות (ס' 32א):

- לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי במקור, **אלא אם כן הוגש לפ"ש דו"ח** כאמור בסעיפים 166 או 171 באופן המאפשר זיהויו של המקבל
- פרשת **ניניו** (עמ"ה 255/96) – הנישום טען כי אין להחיל את הסנקציה כל עוד הוגש דו"ח, וזאת **גם אם לא נוכה המס בפועל**. ביהמ"ש דחה את הטענה. חובת הגשת הדו"ח משנית לחובת העברת הניכויים והן כרוכות זו בזו. מטרת הסנקציה אינה רק לקבל מידע על מקבל התשלום, אלא לאכוף על המעביר את חובת הניכוי במקור והעברתו לפקיד השומה.
- פרשת **יקוטי אברהם** (עמ"ה 5024/96) ולאחרונה פרשת **פרנקו** (ע"מ 47997-02-13) – הפרשנות הרחבה בפרשת ניניו זכתה לביקורת ואף שלטונות המס נקטו פרשנות מצמצמת. אין להפעיל את הסנקציה אם נמסרו פרטי זיהוי מספקים כדי לגבות את המס שלא נוכה במקור, ואין לנקוט בסנקציה החריפה שבסעיף זה בהתחשב בסנקציות האחרות המוטלות על הנישום ממילא

סנקציות ועונשין

- סייג לניכוי הוצאה (ס' 18(ה)):

"הכנסה של **תושב חוץ** שיש לנכות ממנה מס על פי סעיפים 164 או 170 - ניכוי לפי סעיף 17 בשנת **המס שאליה היא מתייחסת יותר רק אם שולמה בה או שהמס עליה נוכה לא יאחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס** או תקופת השומה המיוחדת, **והועבר לפקיד השומה תוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי**"

סנקציות ועונשין (המשך)

• קנס על **אי הגשת דו"ח** (ס' **188(ג)+ד**):

- במקרה של אי הגשת דו"ח במועד שנקבע **בסעיף 171**, רשאי פ"ש להטיל קנס של **₪ 380** בעד כל חודש פיגור
- במקרה של אי הגשת דו"ח במועד שנקבע **בסעיפים 164-166**, יוטל קנס של **₪ 380** בעד כל חודש פיגור

• קנס על **אי מתן אישור** על הניכוי במקור (ס' **188(ו)**):

- חייב בניכוי במקור שלא נתן למנוכה את הטפסים המעידים על הסכומים ששולמו לו והמס שנוכה, במועד שנקבע לכך, פ"ש רשאי להטיל קנס של **₪ 190** בגין כל מנוכה

• אחריות **פלילית** שמורה (ס' **189**):

- תשלום קנס כאמור לעיל לא יגרע מאחריותו הפלילית של אדם לפי פקודה זו
- הוגשה נגד אדם תביעה פלילית על אי הגשת דו"ח, לא יחויב תשלום קנס לפי סעיף 188 על אותה עבירה, ואם שילם קנס – יוחזר לו

סנקציות ועונשין (המשך)

- קנס על **קיצוז ניכוי** במקור שלא כדין (ס' **190א**):

- מי שקיזז ממוקדמותיו ניכוי במקור **שלא היה לו לגביו אישור בכתב** או **שנוכה שלא בתקופה המותרת** על פי סעיף 177, יוטל עליו קנס של **פי שלושה** מסכום הניכוי שקוזז שלא כדין

- קנס על **אי ניכוי** (ס' **191א**):

- מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 164 או 170 יהיה חייב בקנס בשיעור של **15% מן הסכומים** שלא ניכה

- עיצום כספי אי הגשת דוח **מקוון** (ס' **195בא**):

- היה למנהל יסוד סביר להניח כי לא הוגש דוח מקוון עד המועד האמור בסעיף 166, רשאי הוא להטיל על המפר עיצום כספי בסכום של **500 ₪** לכל חודש מלא של פיגור

סנקציות ועונשין (המשך)

• אי קיום דרישות מסוימות (ס' 216(א4)):

- אדם שלא הגיש במועדו דוח מנכה מקוון או דוח מעביד מקוון לפי הוראות סעיף 166, בלי סיבה מספקת, דינו – **מאסר שנה** או **קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין** (29,200 ש"ח), או שני העונשים כאחד

• אי **ניכוי מס** (ס' 218):

- מי שלא ניכה מס שהיה עליו לנכות, וכן מי שקבל הכנסת עבודה או הכנסה לפי סעיף 2(5) ביודעו שלא נוכה ממנה מס, דינו – **מאסר שנה** או **קנס** (29,200 ש"ח), **ופי שניים** מסך כל הסכומים שלא נוכו, או שני העונשים כאחד

• אי **העברת מס** שנוכה (ס' 219):

- נוכה מס ובלי הצדק סביר לא שולם לפ"ש, דינו של החייב לנכות – **מאסר שנתיים** או **קנס** (75,300 ש"ח) **ופי שניים** מסך כל הניכויים או שני העונשים כאחד

סנקציות ועונשין (המשך)

• מרמה (ס' 220(6)):

• אדם שהציג **מסמך כוזב** למשלם הכנסה **לצורך מניעת ניכוי מס במקור** או הפחתתו, **במזיד**, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, דינו – מאסר **שבע שנים** או קנס (**226,000 ₪**) **ופי שניים** מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד

• אחריות **מנהל** (ס' 224א):

• אם חבר בני אדם ביצע עבירה לפי סעיפים 215-220 יראו כאשם בעבירה גם כל אדם שבשעת ביצועה היה **מנהל פעיל**, **שותף**, **מנהל חשבונות** או **פקיד אחראי**, **נאמן** או ב"כ של אותו חבר, **אם לא הוכיח** שהעבירה נעברה **שלא בידיעתו** או שהוא **נקט בכל האמצעים הסבירים** להבטחת מניעת העבירה

• התיישנות (ס' 225):

• לא תוגש תביעה פלילית לפי פקודה זו כעבור **שש שנים** משנת המס שבה נעברה העבירה ובמקרה של עבירה על הוראת סעיף 220 (מרמה) – כעבור **עשר שנים**

שומת ניכויים והשגה

• פקיד השומה רשאי לשום ניכויים (ס' 167):

"(א) אדם שהוראות סעיפים 161 או 164 חלות עליו **ולא ניכה מס** כאמור בהם או **לא מסר דו"ח** כאמור בסעיפים 161 או 166, או מסר דו"ח כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח **שהדו"ח אינו נכון – רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו**, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה **כדין שומה לפי סעיף 145.**

פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה, **בתקופה** האמורה בפסקה (1) או בפסקה (2), **לפי המאוחר:**

(1) בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס;

(2) בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243.

שומת ניכויים והשגה

• פקיד השומה רשאי לשום ניכויים (ס' 167):

"(ב) האמור בסעיף קטן (א) יחול גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה שאליה מתייחס הדו"ח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות"

• זכות השגה (ס' 168):

"החולק על נכונות השומה לפי סעיף 167, רשאי למסור **תוך שבועיים** לפקיד השומה **השגה בכתב**, והוראות סעיפים 150-158 יחולו כאילו הוגשה ההשגה לפי אותם סעיפים; סכום המס שנקבע לפי השומה בצו לפי סעיף 152(ב) או בערעור לפי סעיף 153 ישולם תוך שבעה ימים מיום מסירת הודעת השומה, או מיום מתן הצו או פסק הדין, הכל לפי הענין, או במועד אחר שנקבע בתקנות"

שומת ניכויים והשגה (המשך)

• פקיד השומה רשאי לשום את הניכוי לפי סעיף 170 (ס' 173):

"אדם שחייב לפי הוראות סימן זה לנכות מס **ולא ניכה** את הסכום, כולו או מקצתו, או **לא מסר דו"ח** כאמור בסעיף 171 או מסר כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להאמין כי **הדו"ח אינו נכון, רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו**, ודין שומה לפי סעיף זה **כדין שומה לפי סעיף 145**; פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס; אין שומה זאת פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי הפקודה שממנה צריך היה לנכות"

תודה על ההקשבה

איתן אסנפי, עו"ד (רו"ח)

03-5356100

eitan@Asnafy.co.il

www.Asnafy.co.il

ASNAFY LAW OFFICES

Eitan Asnafy Advocate (CPA) | איתן אסנפי עו"ד ורו"ח